Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35036 du rôle
Inscrit le 20 août 2014

<u>Audience publique du 23 septembre 2015</u>

Recours formé par
Monsieur ..., … (France),
en sa qualité de liquidateur de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l.,
contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2009 à 2011
et contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35036 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 20 août 2014 par Monsieur ..., demeurant à …, (France), en sa qualité de liquidateur et d'ancien gérant de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ayant été établie et ayant eu son siège social à …, L-…, dissoute le 11 septembre 2011 et liquidée par acte notarié du même jour, et ayant été inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, tous émis le 30 novembre 2011 et contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de 2011, émis en date du 23 juillet 2014, ainsi que contre une décision sur réclamation rendue en date du 3 janvier 2014 par le directeur des Contributions directes portant rejet de la réclamation introduite par la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 novembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins de l'impôt et la décision directoriale déférés ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport et Madame le délégué du gouvernement Jacqueline Jacques en sa plaidoirie à l'audience publique du 16 septembre 2015.

Par courrier du 21 décembre 2011, la société anonyme de droit suisse ... AG introduisit au nom et pour le compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ci-après « la société ... s.à

r.l.», une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, tous émis le 30 novembre 2011, auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur ».

Par décision du 13 janvier 2014, inscrite sous le numéro … du rôle, le directeur rejeta la réclamation introduite en date du 21 décembre 2011 en les termes suivants :

« *Nach Einsicht der am 28. Dezember 2011 eingegangenen Rechtsmittelschrift mit welcher Herr ..., im Namen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ..., mit Sitz in L-…, die „Steuerbescheide 2009-2011" anficht;*

Nach Einsicht der Steuerakte,

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin es unterlassen hat anzugeben um welche Steuerbescheide es sich handelt, dass jedoch zur Genüge aus der Rechtsmittelschrift hervorgeht, dass im vorliegenden Fall die Körperschaftssteuerbescheide der Jahre 2009 und 2010, ergangen am 30. November 2011, angefochten werden;

In Erwägung dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt;
dass allerdings jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden (Conseil d'Etat 06.02.1996, Nr 8925);

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin in Anerkennung berichtigter Bilanzen für die Steuerjahre 2009 und 2010 beantragt;

In Erwägung, dass gemäß 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass die Reklamantin berichtigte Bilanzen für die Jahre 2009, 2010 und 2011 eingereicht hat;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 41 (3) Nummer 1 L.I.R., der Steuerpflichtige eine Bilanz, die einer Besteuerung zugrunde gelegen hat, weder berichtigen noch ändern kann, außer wenn die betreffende Besteuerung noch geändert werden kann;

dass im Prinzip eine Berichtigung oder Änderung also zulässig wäre, im Fall wo die vorliegende Anfechtung zu einer Änderung der Besteuerung führt;
In Erwägung, dass der Steuerdirektor also zu prüfen hat, ob die Besteuerungsgrundlagen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen;
dass infolgedessen anhand der von der Rechtsmittelführerin vorgebrachten Mittel, die Bilanzen auf denen die Besteuerungsgrundlagen basieren zu prüfen sind;

In Erwägung, dass die Reklamantin anführt, dass ihre vorherige Steuerberatungsgesellschaft versäumt habe „infolge der rechtwidrigen Verweigerung der Handelsermächtigung“ die „Lohnsteuerkarten für die Jahre 2009 bis 2011 zu beantragen, obwohl kontinuierlich Gehälter ausgezahlt wurden“;

dass die Reklamantin den Abzug dieser Gehälter in den berichtigten Bilanzen beantragt;

dass nicht klar ist, warum die Beantragung von Lohnsteuerkarten von der Erteilung der Handelsermächtigung abhängt und warum die Gehaltskosten nicht dennoch geltend gemacht wurden;

In Erwägung, dass die berichtigten Bilanzen neben den erwähnten Gehaltskosten auch noch andere Aktiv- bez. Passivkonten enthält als die in den ursprünglichen Bilanzen;

dass die Rechtsmittelführerin sich zu dieser Änderung nicht geäußert hat un auch keine Erklärung dazu abgibt;

In Erwägung, dass die Reklamantin bis zum heutigen Tag die berichtigten Bilanzen nicht im Handelsregister eingereicht hat;

In Erwägung, dass aus all diesen Gründen die berichtigten Bilanzen nicht berücksichtigt werden und zu keiner Änderung der strittigen Besteuerung führen; (…) ».

Le 11 septembre 2011 la société ... s.à r.l. fut dissoute et elle fut liquidée par acte notarié du même jour.

En date du 23 juillet 2014, le bureau d’imposition Luxembourg 5, section des Sociétés, de l’administration des Contributions directes, émit les bulletins de l’impôt sur le revenu des collectivités et de l’impôt commercial communal de l’année 2011 à l’encontre de la société ... s.à r.l..

Par requête déposée le 20 août 2014 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ..., en sa qualité de liquidateur et d’ancien gérant de la société ... s.àr.l., a introduit un recours contentieux contre les bulletins de l’impôt sur le revenu des collectivités et de l’impôt commercial communal des années 2009 à 2011, ainsi que contre la décision sur réclamation rendue en date du 3 janvier 2011 par le directeur.

A titre liminaire, le tribunal relève que si la requête introductive d’instance est formulée en allemand, les articles 3 et 4 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues prévoient dans le chef des administrations une obligation de répondre dans la mesure du possible dans la langue choisie par l’administré dans sa requête, cette obligation ne s’applique toutefois pas aux autorités juridictionnelles devant lesquelles s’applique le seul principe de la liberté dans le choix de la langue. Ainsi, le tribunal est libre de faire usage de la langue française qui est employée traditionnellement en matière de rédaction des actes de procédure, et notamment des jugements[1].

[1] Trib. adm. 14 juillet 2003, n°29747 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Langues, n° 3.

Il y a encore lieu de relever qu'à l'audience publique du 16 septembre 2015, Monsieur ... a été représenté par Monsieur ..., « *Diplom Betriebswirt* », lequel a soumis au tribunal un mandat en ce sens de la part de Monsieur ....

Sur question relative à la qualité de Monsieur ... pour représenter Monsieur ..., question soulevée d'office par le tribunal, celui-ci a souligné ne pas avoir la qualité d'avocat, ni la qualité d'expert-comptable, respectivement de réviseur d'entreprises.

Il y a cependant lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 1er, alinéa 1er de la loi portant règlement de procédure devant les juridictions administratives du 21 juin 1999, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », « *tout recours, en matière contentieuse, introduit devant le tribunal administratif (…), est formé par requête signée d'un avocat inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats* ».

Par ailleurs, il est encore constant qu'en matière fiscale et à travers les dispositions de l'article 2, paragraphe 1er de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, telle que modifiée par l'article 109 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, , ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996, le législateur a encore reconnu que les justiciables ont la faculté *« d'agir par eux-mêmes ou de se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes* ».

Si ainsi la loi prévoit, par exception à la représentation par un avocat, la possibilité de la représentation par un tiers, qui n'est pas avocat, dans le cadre d'un recours devant le tribunal administratif en matière d'impôts directs, cette faculté n'est réservée qu'aux seuls experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, sans que cette possibilité ne puisse être étendue à tout tiers ayant reçu un mandat *ad litem*. Monsieur ... n'ayant cependant pas la qualité d'expert-comptable ou de réviseur d'entreprises, il n'a pas qualité pour représenter Monsieur ... au tribunal administratif, de sorte qu'il n'y a pas lieu de prendre en considération les précisions formulées par Monsieur ... à l'audience publique du 16 septembre 2015, étant encore précisé que la procédure devant les juridictions administratives est en tout état de cause essentiellement écrite.

Force est encore de constater que Monsieur ... ne précise pas s'il entend introduire un recours en réformation ou en annulation. Or, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi[2].

Conformément aux dispositions combinées du § 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désigné par « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond en la présente matière. Il y a partant lieu de qualifier le recours introduit par Monsieur ... de recours en réformation.

---

[2] Trib. adm. 18 janvier 1999, n°10760 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°790 et les autres références y citées

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours sous analyse au motif qu'il aurait été introduit en violation de l'article 57 de la loi du 21 juin 1999 dans la mesure où Monsieur ... n'aurait pas élu domicile au Luxembourg. Il estime encore que le recours sous analyse devrait être déclaré irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt des années 2009 et 2010 étant donné que lesdits bulletins auraient fait l'objet d'une réclamation devant le directeur, lequel aurait statué sur ladite réclamation par décision du 13 janvier 2014, la partie étatique en concluant que seule cette même décision serait susceptible d'un recours devant le tribunal. En ce qui concerne le bulletin de l'impôt de l'année 2011, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité omissio medio du recours en donnant à considérer que ledit bulletin n'a pas fait l'objet d'une réclamation devant le directeur. Finalement, le délégué du gouvernement estime que le recours sous analyse devrait être déclaré irrecevable pour libellé obscur dans la mesure où il ne contiendrait aucun moyen en droit.

En ce qui concerne la recevabilité du recours sous analyse, il résulte du libellé de la requête introductive d'instance que le recours est dirigé tant contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2009 à 2011, que contre la décision sur réclamation du directeur du 3 janvier 2011, Monsieur ... ayant en effet explicitement fait état de ladite décision directoriale dans le corps du recours.

Il échet cependant de rappeler qu'vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO, a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, dès que le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre le bulletin[3].

Il résulte des pièces versées en cause que la société ... s.à r.l. a fait introduire une réclamation au sens du prédit § 228 AO en date du 21 décembre 2011, ladite réclamation ayant, malgré son libellé, eu trait aux seuls bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de 2011 ayant en effet été émis en date du 23 juillet 2014 c'est-à-dire postérieurement à la réclamation prémentionnée et à la décision directoriale y relative.

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a statué sur ladite réclamation de la société ... s.à r.l. par sa décision du 3 janvier 2014, il y a lieu de conclure à l'irrecevabilité du recours sous analyse pour autant qu'il est dirigé directement contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010.

Quant à la recevabilité du recours sous analyse en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale précitée, conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3)

---

[3] Trib. adm. 6 janvier 1999, n°10357 et 10844 du rôle, confirmé par arrêt de la Cour adm. du 14 octobre 1999, n°11126C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 804 et autres références y citées.

4. de la loi du 7 novembre 1996, le délai pour l'introduction d'un recours contre une décision directoriale est de trois mois à compter de la notification de ladite décision.

A cet égard, il échet de préciser qu'il résulte des pièces versées en cause, ainsi que du dossier administratif, que par courrier du 28 juin 2013, le secrétaire de la division contentieux de l'administration des contributions directes a demandé à la société anonyme de droit suisse ... AG, société ayant introduite la réclamation du 21 décembre 2011 au nom et pour le compte de la société ... s.à r.l., de désigner pour le 26 juillet 2013 au plus tard un mandataire au Luxembourg chargé de recevoir les notifications de l'administration. Ce courrier étant resté sans suite, la décision directoriale a été notifiée à Monsieur ..., en sa qualité de liquidateur et ancien gérant de ladite société, le 13 janvier 2014 par courrier recommandé déposé le même jour à la poste.

Or, aux termes du § 89 AO « *Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz oder Sitz im Ausland, aber Inlandsvermögen oder im Inland eine Niederlassung oder Geschäftsstelle haben oder steuer- oder sicherheitspflichtig sind, haben dem Finanzamt auf Verlangen einen Vertreter im Inland zu bestellen, der ermächtigt ist, Schriftstücke zu empfangen, die für sie bestimmt sind. Unterlassen sie dies, so gilt ein Schriftstück mit der Aufgabe zur Post als zugestellt, selbst wenn es als unbestellbar zurückkommt*."

Ainsi, et conformément aux dispositions du § 89 AO précité, à défaut de désignation d'un mandataire au Luxembourg, la notification de la décision directoriale déférée est présumée avoir eu lieu à la date de sa remise à la poste, soit le 13 janvier 2014.

Aux termes du § 246 (1) AO, le délai de recours commence à courir à l'expiration du jour où la notification de la décision directoriale a eu lieu ou est censée avoir eu lieu, à savoir en l'espèce le 13 janvier 2014 à minuit, tandis qu'aux termes du § 82 AO, le calcul des délais se fait d'après les dispositions du Nouveau Code de Procédure Civile (« NCPC »). Or, conformément à l'article 1258 NCPC, lorsqu'un délai est exprimé en mois, il expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la décision qui fait courir le délai. Etant donné que, tel que retenu ci-avant, le délai de recours de trois mois a commencé à courir le 13 janvier 2014 à minuit, il a par conséquent expiré le 14 avril 2014 à minuit, étant précisé que le 13 avril 2014 était un dimanche.

Le recours n'ayant toutefois été déposé au greffe du tribunal administratif qu'en date du 20 août 2014, il est dès lors irrecevable pour cause de tardivité en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 13 janvier 2014.

Quant à la recevabilité du recours sous analyse en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de 2011, aux termes du § 228 AO « *Les décisions visées aux §§ …, 211, 212, 212a alinéa 1er, 214,215, 215a et 235 peuvent être attaqués dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif qui statuera au fond* ». Il résulte de cette disposition qu'un bulletin au sens du § 228 AO doit être contesté au moyen d'une réclamation adressée dans un délai de trois mois au directeur, un recours contentieux pouvant, aux termes de l'article 8 (3) 4. de la loi du 7 novembre

1996, seulement être introduit contre une décision directoriale expresse, voire contre le bulletin d'impôt en cas de silence du directeur durant plus de six mois à l'égard de la réclamation lui soumise relativement au bulletin d'impôt dont s'agit[4]. En l'espèce, il résulte tant des pièces versées en cause que des explications circonstanciées et non contestées de la partie étatique que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de 2011 n'ont pas fait l'objet d'une réclamation au sens du § 228, de sorte que le recours est à déclarer irrecevable *omisso medio* en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de 2011.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, le recours sous analyse est irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en en réformation en la forme ;

déclare le recours irrecevable ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Thessy Kuborn, premier juge,

Et lu à l'audience publique du 23 septembre 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 24 septembre 2015
Le greffier du tribunal administratif

[4] Trib. adm. 10 janvier 2001, n°12038 du rôle, confirmé par arrêt de la Cour adm. n°12938C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°792 et les autres références y citées.